

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO**

Gisete Machel Andrade Fortes

Mindelo, 08 Maio 2009

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

COMPLEMENTO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

Gisete Machel Andrade Fortes

Orientador: Dr. Dirceu do Rosário

Mindelo, 08 Maio 2009

## **Agradecimentos**

- Um agradecimento especial ao meu Padrinho, Niels Uldann-Hansen, pela ajuda, dedicação, e principalmente pelo carinho, sem a qual não seria possível a realização da minha formação, consequentemente deste trabalho.
- Agradeço ao meu orientador, Dr. Dirceu do Rosário, pela disponibilidade e apoio proporcionado durante todo o trabalho.
- Aos meus colegas de trabalho e de formação pelo incentivo na realização do mesmo.
- Assim como agradeço a todos aqueles, que directa ou indirectamente contribuíram para a realização deste trabalho.

## **Resumo Analítico**

O presente trabalho tem como objectivo identificar os efeitos que o imposto sobre o rendimento tem sobre as demonstrações financeiras das empresas, principalmente quando se trata da sua contabilização ou não.

O imposto sobre o rendimento é um tema que tem sido bastante discutido causando várias “controvérsias” entre os diferentes agentes da área contabilística e fiscal. Com este trabalho tentamos demonstrar essas divergências e o mesmo encontra-se dividido fundamentalmente em duas partes: a parte teórica, onde iremos falar dos aspectos teóricos que achamos mais importantes do imposto sobre o rendimento, nomeadamente:

- A relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade;
- A forma como os vários países tratam o imposto sobre o rendimento tendo em conta a influência ou não que a fiscalidade exerce sobre a contabilidade;
- Os dois pressupostos (o do acréscimo e o da continuidade), contidos na Estrutura Conceptual – EC do Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro – SNCRF e de algumas características da informação financeira que estão subjacente à contabilização dos impostos sobre o rendimento;
- A natureza e os métodos de contabilização dos impostos, tendo em conta os interesses de cada um;
- As diferenças resultantes da utilização de um dos métodos de contabilização do imposto (o dos efeitos tributários);
- Reconhecimento das diferenças, baseando essencialmente em dois métodos: o do reconhecimento total e o do parcial;
- E por último faremos referência a alguns normativos que tratam o tema.

Na parte prática, porque ainda não há empresas em Cabo Verde que tratam o imposto conforme as normas prescrevem, optamos por resolver um exemplo académico e concluir sobre a pertinência da sua contabilização, através do método dos efeitos tributários.

## **Abstract**

The present work has as objective to identify the effects that the tax on the income has on the demonstrations financiers of the companies, mainly when it is yours or no accountancy.

The tax on the income is a theme that has been enough discussed and caused several "controversies" among the several agents of the area accounting and fiscal. With this work we tried demonstrate these divergences among these agents; the same are divided fundamentally in two parts: the theoretical part, where we will speak about the aspects that we found more important, of the tax on the income, namely:

- The existent relationship between the accounting and the fiscality;
- the form as the several countries treats the tax on the income care in bill the influence or no that the fiscality exercises about the accounting;
- of the two presuppositions (the one of the increment and the one of the continuity), contained in the Structure Conceptual - EC of Normalization Contabilistic System and of Financial Report - SNCRF and of some characteristics of the financial information, and, that you/they are underlying to the accountancy of the taxes on the income;
- of the nature and methods of contabilization of the taxes, tends in bill the interests of each one;
- of the resulting differences of the use of one of the methods of accountancy of the tax (the one of the tax effects);
- Recognition of the differences, basing essentially on two methods: the one of the total recognition and the one of the partial;
- And last we make reference of some normative ones that you/they treat essentially of the theme.

In the practical part, because there are still no companies in Cape Verde that they treat the tax as the norms prescribe, we opted to solve an example academic and to end on the

pertinence of her accountancy, through the method of the tax effects. Last we will make brief conclusions on the work.

# Índice

<b>1. Introdução.....</b>	<b>10</b>
<b>2. Contabilidade Versus Fiscalidade.....</b>	<b>12</b>
2.1. Sistemas contabilísticos adoptados pelos países em função da influência da Fiscalidade sobre a Contabilidade .....	15
2.2. Pressupostos e algumas Características Contabilísticas Subjacentes à contabilização dos Impostos Sobre os Lucros - Impostos Diferidos .....	17
<b>3. Natureza do Impostos sobre o Rendimento .....</b>	<b>19</b>
3.1 O Imposto como Distribuição de Resultados .....	20
3.2. O Imposto como um Custo de Exercício.....	21
<b>4. Métodos da contabilização do Imposto Sobre o Rendimento.....</b>	<b>22</b>
4.1. Método do Imposto a Pagar .....	23
4.1.1. Alguns argumentos apresentados pelos defensores deste método .....	24
4.2. Os Métodos da Contabilização dos Efeitos Tributários .....	25
4.2.1. Método do Diferimento .....	27
4.2.2. Método da responsabilidade .....	28
4.2.3. Método líquido do Imposto .....	29
4.3. Comparação dos métodos.....	31
4.4. Diferenças temporárias e permanentes .....	33
4.4.1. Diferenças Temporárias .....	33
4.2. Diferenças permanentes .....	37
4.5. Reconhecimentos dos efeitos tributários .....	38
4.5.1. Reconhecimento total .....	39
4.5.2. Reconhecimento parcial .....	40
<b>5. Alguns dos Normativos Contabilísticos Relacionados com o Imposto Sobre o Rendimento.....</b>	<b>41</b>
<b>6. CASO PRÁTICO – (EXEMPLO ACADÉMICO) .....</b>	<b>43</b>
<b>7. Conclusões.....</b>	<b>51</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>53</b>

**Abreviaturas**

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DC – Directriz Contabilística

EC – Estrutura Conceptual

FASB – Financial Accounting Standard Board

IASB – International Accounting Standard Board

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NRF – Norma de Relato Financeiro

SFAC - Statement of Financial Accounting Concepts

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e Relato Financeiro

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites



## **Lista de Quadros**

Quadro 1. Comparação dos Métodos de Contabilização dos Efeitos Tributários

## **1. Introdução**

O presente trabalho tem por objectivo analisar os efeitos resultantes da contabilização (ou não) dos impostos sobre o rendimento, nas demonstrações financeiras das entidades.

“No actual contexto de internacionalização e globalização da economia e do mercado de capitais, o aumento de empresas quer internacionais, quer multinacionais, e o desenvolvimento das tecnologias de informação vão determinar, a nível mundial, a necessidade de informação financeira e práticas de relato financeiro mais uniformes que permitam a sua comparabilidade.

Tal objectivo, exige um conjunto de pressupostos, regras e procedimentos contabilísticos semelhantes, a serem utilizados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras aos seus utentes”.

Com estas transformações do ambiente económico, que são cada vez mais complexas, surgem novos tipos de transacções, que influenciam directamente os resultados das empresas e, conseqüentemente, o seu desempenho, uma vez que estas mudanças irão repercutir no modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros, que já é por si só um assunto discutível, pelos diferentes agentes da área contabilística e fiscal.

O desenvolvimento do nosso trabalho encontra-se dividido em seis pontos, todos interligados, incluindo o exemplo académico.

No segundo ponto falamos da relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade, focalizando nas diferenças encontradas entre elas no que tange à determinação dos resultados contabilísticos e tributáveis, respectivamente.

Ainda no segundo ponto, veremos como é que os vários países tratam a contabilização do imposto sobre o rendimento em função da influência ou não que as normas fiscais exercem sobre as contabilísticas. Debruçamo-nos ainda, neste ponto, sobre os dois pressupostos e as quatro características da informação financeira que se deve ter em conta aquando da preparação das demonstrações financeiras.

No terceiro ponto, veremos que, dependendo do interesse de cada um, o imposto sobre o rendimento pode ter duas (2) naturezas: a do proprietário, na qual é considerado como uma distribuição de resultados, e a da entidade, onde o imposto é considerado como um custo do exercício.

No quarto ponto iremos abordar os dois métodos possíveis para a contabilização dos impostos sobre o rendimento: o método do imposto a pagar e os dos efeitos tributários; onde faremos ainda uma pequena comparação entre estes métodos. Aqui poderemos notar que o método adoptado para a contabilização dos impostos sobre o rendimento determinará a importância da informação apresentada pelas entidades.

Da utilização dos métodos dos efeitos tributários surgem diferenças, que podem ser denominadas por temporárias (que são as que afectam as demonstrações financeiras do período que foram originadas e os em que tais diferenças se revertem), ou permanentes (que são as que afectam somente as demonstrações financeiras do período em que foram originadas e mais nenhum outro). E para que a informação divulgada pelas entidades seja mais compreensível, fiável e comparável por parte dos seus utentes, tais efeitos devem ser contabilizados nas contas de resultados da empresa. Este é um assunto tratado ainda no quinto ponto.

Por último resolveremos um exemplo académico, utilizando os dois métodos estudados para concluir sobre a pertinência do reconhecimento ou não das diferenças resultantes entre as normas fiscais e contabilísticas para a determinação dos resultados.

Optamos pelo exemplo académico, porque em Cabo Verde não existe nenhuma empresa que dê ênfase à contabilização dos impostos sobre os rendimentos através dos métodos dos efeitos tributários. Para a contabilização dos impostos sobre o rendimento utiliza-se o método do imposto a pagar, onde o resultado contabilístico coincide quase sempre com o tributável, e portanto raramente é feito grandes ajustamentos para o apuramento do resultado tributável, sobre o qual irá incidir a taxa para o cálculo do valor do imposto que será pago/recuperado.

## **2. Contabilidade Versus Fiscalidade**

A contabilidade, sendo uma ciência que presta serviços de informação quantitativa às entidades lucrativas ou não, ajudando-as a tomar decisões do uso dos seus recursos, tem como objectivo principal a apresentação de demonstrações financeiras de forma verdadeira e apropriada, nas quais identifica a grande quantidade de acontecimentos e transacções que caracterizam a actividade económica.

Uma das suas características é a de, através de processos de mensuração e de classificação, reduzir todos aqueles acontecimentos e transacções a relativamente poucas, mas significativas e interrelacionadas, contas que, quando apropriadamente dispostas nas demonstrações financeiras, mostram a posição financeira e os resultados das operações de uma entidade.

A contabilidade caracteriza-se também pelo facto de identificar, mensurar, analisar e comunicar a informação financeira das entidades às pessoas interessadas, surgindo assim, como um produto do ambiente em que a mesma funciona.

A fiscalidade, por sua vez (pelo menos neste contexto), tem como objectivo único a preparação das demonstrações financeiras das entidades para arrecadar receitas fiscais, afim de satisfazer as suas necessidades, como sendo as sociais e económicas, exercendo muitas vezes uma grande influência sobre a contabilidade, condicionando deste modo as demonstrações preparadas por esta.

Nos países onde há uma autonomia entre a Contabilidade e a Fiscalidade, o lucro contabilístico calculado em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) é sempre diferente do lucro tributável determinado com base nas regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, situação que dá origem aos chamados “impostos diferidos”, que podem ser contabilizados, através de dois (2) métodos como veremos à frente neste trabalho.

É caso dos países anglo-saxónicos e da Holanda, onde o que se contabiliza como custo na demonstração de resultados é o imposto sobre os lucros que incide sobre o resultado contabilístico, com base em princípios, como o do acréscimo e em critérios como o da correlação entre rendimentos e gastos.

Nos países onde se verifica uma grande influência da fiscalidade sobre a contabilidade, caso dos países europeus e de Cabo Verde, por se basear quase sempre nos seus critérios

fiscais assumidos em Portugal, o que se contabiliza essencialmente como custo na demonstração de resultados é o imposto a pagar, que resulta do resultado fiscal, ou seja, do excedente de rendimentos fiscais sobre gastos fiscais.

Há o surgimento de tais diferenças porque, na apresentação das demonstrações financeiras, as entidades pretendem evidenciar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho<sup>1</sup>, (que pode ser verificado através de uma análise dos resultados da entidade). E, para que as demonstrações financeiras apresentem esta imagem, a contabilidade baseia-se em pressupostos como o do acréscimo e o da continuidade e em critérios como o da depreciação a taxas constantes e o de percentagem de acabamento (este para as empresas de construção civil), etc.

A fiscalidade, por sua vez, com a utilização das suas regras fiscais, pretende que as demonstrações apresentem lucros para que possa exercer o seu objectivo, que é unicamente a cobrança de receitas, para a realização dos seus objectivos, (de índole social e económica). Para tal fundamenta-se no princípio de regime de caixa, no método de depreciação a taxas constantes e no método de custo completo das obras respectivamente, provocando as tão discutíveis diferenças por ambas as partes.

Deste modo, segundo alguns autores, torna-se impossível a consecução da imagem fiel na medida em que existe um conflito entre os princípios da contabilidade e as normas

---

<sup>1</sup> Esta imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho que as entidades devem apresentar, deve possuir determinadas características de forma a que os objectivos das demonstrações financeiras sejam realizados.

Existem assim quatro características que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes/destinatários:

- 1 – *Compreensível*, o que pressupõe que os utentes tenham não só um conhecimento razoável dos aspectos empresariais, económicos e contabilísticos, como também vontade de estudar a referida informação com a necessária diligência.
- 2 – *Relevante*, quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou a corrigir as suas avaliações passadas.
- 3 – *Fiável*. A informação tem a característica de fiabilidade quando estiver isentas de erros materiais e preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente. Ainda para que a informação seja fiável deve atender à sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal; à sua neutralidade; à aplicação de prudência na sua preparação; e à sua plenitude.
- 4 – *Comparável*, permitindo aos utentes da informação comparar as demonstrações financeiras de uma empresa através do tempo, a fim de nelas identificarem tendências na posição financeira e no desempenho, bem como as demonstrações financeiras de outras entidades de modo a permitir avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

tributárias, onde a lei fiscal impõe alguns procedimentos que condicionam a informação a ser prestada pela contabilidade.

Mas para alguns autores<sup>2</sup>, apesar deste conflito existente entre a contabilidade e a fiscalidade, não há motivos para que interfiram entre si, podendo existir autonomia e respeito mútuo entre ambos os normativos, sem que exista uma proeminência de um sobre o outro. Deste modo, o resultado contabilístico obtido segundo princípios contabilísticos, e reflectido na contabilidade, não tem necessariamente que coincidir com o resultado fiscal.

Para estes autores, o problema da contabilização dos efeitos fiscais não deriva do facto da contabilidade e fiscalidade utilizarem normas diferentes para a determinação do lucro contabilístico e tributável, respectivamente, mas sim, a partir do momento em que os efeitos/normas fiscais tornaram-se como processos que permitiam ao Estado influenciar o comportamento dos agentes económicos em função da conjuntura económica e social dos países devido aos objectivos governamentais.

Devido a esta situação, começa a haver opiniões divergentes quanto ao objectivo da contabilização do imposto sobre o rendimento, na medida em que, para uns o objectivo é reconhecer o montante do imposto a pagar/recuperar para o ano corrente e as futuras consequências de diferenças temporárias, bem como os prejuízos e créditos fiscais ainda não utilizados; e, para outros o objectivo é traduzir a imagem fiel dos resultados, do capital próprio, do passivo e evitar que por falta de prudência sejam distribuídos aos accionistas resultados que deveriam ser reconhecidos em custo de imposto sobre os lucros, bem como o correspondente passivo a ser liquidado no futuro quando os respectivos elementos forem incluídos no lucro tributável.

Em regra, a fiscalidade sempre exerceu alguma influência sobre a contabilidade, que teve sempre de ajustar o resultado contabilístico para a determinação do resultado tributável para efeitos fiscais. Esta influência manifesta-se em muitas áreas, como por exemplo, nos critérios de amortização/depreciação, provisões/perdas por imparidade e critérios de mensuração.

---

<sup>2</sup> Serer (1993:202), citado por Carlos Alberto da Silva Cunha e por Lúcia Maria Portela de Lima Rodrigues – A problemática do reconhecimento e contabilização dos Impostos Diferidos.

Não obstante isso, estes efeitos permitem, para além, da utilização dos referidos pressupostos e critérios, o do acréscimo, e o da correlação entre rendimentos e gastos, respectivamente, permitem ainda, utilização de características como o da prudência, o da continuidade e o da materialidade, que permite dar mais credibilidade a informação prestada pelas demonstrações financeiras, possibilitando uma análise mais correcta do desempenho das empresas.

## **2.1. Sistemas contabilísticos adoptados pelos países em função da influência da Fiscalidade sobre a Contabilidade**

A influência exercida pela fiscalidade sobre a contabilidade fez com que os vários países vissem a necessidade de adoptar sistemas contabilísticos apropriados para a elaboração das suas demonstrações financeiras.

Para os países onde existe uma grande autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, as empresas procuram transmitir a informação útil aos seus destinatários<sup>3</sup>, com a mínima intervenção da fiscalidade, desenvolvendo-se de forma independente, apoiando-se nos princípios contabilísticos, de forma a tornar a informação mais objectiva.

Temos como países que adoptam este tipo de sistema os referidos anglo-saxónicos, representados pelos Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda e Holanda, nos quais a contabilidade caracteriza-se pela flexibilidade em adaptar rapidamente às constantes mudanças no mercado.

Para estes, a contabilidade é como um sistema de informação de gestão, e este, deve registar os acontecimentos empresariais de acordo com os princípios e normas próprias que proporcionem uma informação geral para o accionista, relegando, para segundo plano, a informação para efeitos fiscais. Recomendam, assim, ajustamentos extra contabilísticos para compatibilizar o resultado contabilístico com o resultado fiscal.

Para países como os da Europa Continental, excepto a Holanda, onde a fiscalidade ainda exerce grande influência sobre os procedimentos seguidos pela contabilidade, as normas e princípios contabilísticos encontram-se estabelecidas na lei, sendo de difícil adaptação

---

<sup>3</sup> Temos aqui como destinatários da informação das empresas, o Estado, os accionistas, os agentes (Fornecedores, Investidores, Clientes, etc.) económicos e o público em geral.

às mudanças rápidas no ambiente, tendo deste modo, um carácter fundamentalmente público.

O Estado é o principal utilizador da informação financeira e nesses países as demonstrações financeiras estão condicionadas às normas de carácter fiscal, pelo que o resultado tributável coincide geralmente com o resultado contabilístico, e portanto, raramente se fazem ajustamentos extra-contabilísticos para a determinação do resultado tributável.

No entanto, esta tendência tem vindo a reverter-se, e actualmente tem-se verificado uma aproximação cada vez maior da base tributável ao resultado contabilístico, satisfazendo deste modo tanto as necessidades dos agentes económicos como os da fiscalidade. Por um lado, os agentes económicos obtêm a informação contabilística que necessitam para a sua tomada de decisões, e por outro, facultam à Administração Fiscal a informação que esta necessita para calcular a base tributável e gerir o imposto.

Mas o facto de alguns países possuírem sistemas de contabilização diferentes não significa que uns elaborem melhor informação do que outros, porque, para além de depender muito das regras fiscais existentes ou não em cada região, repercutindo no tipo de regulamento contabilístico adoptado pelos vários países, depende também, e muito do meio onde as empresas estão inseridas, da forma como são geridas, isto é, depende muito da cultura de cada país, portanto das necessidades de cada um.



## **2.2. Pressupostos e algumas Características Contabilísticas Subjacentes à contabilização dos Impostos Sobre os Lucros - Impostos Diferidos**

Os impostos sobre os lucros devem ser contabilizados tal como qualquer outra transacção, tendo subjacentes determinados pressupostos para garantir a apresentação da verdadeira situação financeira e dos resultados da empresa.

Os pressupostos contabilísticos subjacentes à contabilização dos impostos sobre os lucros das sociedades reflectem as divergências existentes, entre o ponto de vista contabilístico e o ponto de vista fiscal, na imputação temporal dos gastos e dos rendimentos na medida em que os critérios de legislação contabilísticos diferem grandemente dos critérios da legislação fiscal.

Um pressuposto importante, subjacente à problemática dos impostos (diferidos), é o da *especialização de exercícios ou do acréscimo*.

Segundo este pressuposto e tendo em conta a explicação do SNCRF “os rendimentos e os gastos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam”. Realça-se, assim, a competência económica dos exercícios em detrimento da competência financeira que está associada ao regime de caixa.

Este pressuposto conflitua-se com o da *continuidade* ao privilegiar o reconhecimento dos gastos e rendimentos quando incorridos ou obtidos, situação, que implicará a possibilidade de periodizar a redução de gastos inerentes ao imposto sobre as sociedades quando a redução se deva a diferenças temporárias, reduções ou bonificações por abatimento à matéria colectável ou à colecta. Tem-se aqui subjacente o reconhecimento dos impostos diferidos.

Segundo o pressuposto da continuidade, as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que a empresa continuará a exercer as suas actividades por tempo indeterminado e, portanto, que não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações.

A problemática da contabilização dos impostos apela pelo critério da razoabilidade quando se leve em conta a continuidade da empresa. Esta razoabilidade está direccionada para a característica da fiabilidade, mais propriamente à da *Prudência*.

De acordo com esta característica<sup>4</sup>, é possível integrar um certo grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer-se as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos e os gastos não sejam subavaliados, sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou deliberada quantificação de activos e rendimentos, bem como passivos ou gastos por excesso.

A aplicação desta característica decorre da necessidade de preservar a imagem da empresa de situações que comportem risco, pelo que requer que seja evidenciada qualquer situação que possa afectar o seu património ou os resultados.

Outra característica subjacente à problemática dos impostos (diferidos), é o da *materialidade*, que recomenda que sempre que haja diferenças significativas, ou materialmente relevantes, entre o resultado tributável e o resultado antes de impostos, as mesmas deverão ser devidamente reconhecidas no balanço e na demonstração dos resultados.

Portanto todos os elementos que sejam relevantes e susceptíveis de afectar as avaliações ou decisões dos destinatários, devem ser evidenciados.

No entanto, há que ter em atenção que a materialidade depende da dimensão da empresa, isto é, do seu volume de negócios, e, portanto, um dado montante pode ser materialmente relevante para uma dada empresa e não ser para outra.

Há ainda outra característica importante para a determinação do resultado contabilístico e portanto, na determinação do valor do imposto que irá ou não, ser pago ao Estado.

Trata-se da característica da *neutralidade*, que pressupõe que, na determinação das demonstrações financeiras, as mesmas devam estar isentas de quaisquer tipo de influências. Caso contrário, não servirão para comparações entre as dos vários períodos e também com as de outras empresas. Esta característica pretende garantir a avaliação do desempenho de uma empresa e a análise da sua evolução ao longo do tempo.

---

<sup>4</sup> Segundo o SNCRF

O critério da correlação entre rendimentos e gastos, também está subjacente à contabilização dos impostos sobre os lucros, e estabelece a relação funcional entre os rendimentos e gastos incorporados no resultado, reconhecendo-os não de forma isolada mas sim relacionando-os entre si. Isto quer dizer que os rendimentos reconhecidos num exercício devem estar relacionados com os respectivos gastos (sendo o reconhecimento daqueles determinante para o período de inclusão destes).

### **3. Natureza do Impostos sobre o Rendimento**

Uma das questões que preside ainda hoje à contabilização dos impostos sobre os lucros é se estes devem ser considerados como custos do período e serem registados como tal, ou como uma participação na distribuição do lucro, não intervindo no cálculo do valor periódico da empresa.

Este facto traz assim várias divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade na medida em que os directores das empresas vão querer, sem dúvida, adoptar o método que considere o imposto sobre o rendimento como uma participação não tendo deste modo que fazer qualquer cálculo do valor do imposto a ser pago ao Estado.

Para os que consideram que o imposto sobre o rendimento deve ser considerado como um custo normal de exploração, este deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras da empresa, “afectando” a sua posição económica e consequentemente o seu desempenho, uma vez que o valor contabilístico é sempre diferente do fiscal, tendo em conta que os princípios utilizados na contabilidade muitas vezes ou nunca coincidem com as regras fiscais, afectando deste modo o resultado líquido.

Para os que acham que o mesmo deve ser considerado como uma repartição de resultados, deve ser reconhecido também nas demonstrações financeiras, figurando agora como uma distribuição de resultados.

### 3.1 O Imposto como Distribuição de Resultados

O imposto como distribuição de resultados tem subjacente a *teoria do proprietário*, que fundamenta a sua opinião no reconhecimento de que, a empresa é propriedade daqueles que suportam o risco do capital investido, ou seja, a empresa é um organismo na qual os sócios exercem as suas actividades, na qual participa também o Estado que como tal participa na distribuição dos resultados.

Os defensores desta teoria argumentam que o imposto sobre o rendimento não deve ser considerado como um custo, visto que, só será um encargo se a empresa obter resultados positivos.

Nos países onde o imposto é considerado como uma distribuição de resultados, as normas contabilísticas são, (decididamente), influenciados pelas fiscais, o que implica:

- Desenvolvimento deficiente da técnica contabilística, mediante a aplicação, em geral, de pressupostos e princípios contabilísticos não sofisticados;
- Enfoque fundamentalmente legal e fiscalista da contabilidade, destinado mais ao cumprimento dos requisitos legais e fiscais do que à expressão da imagem fiel da entidade;
- Pouca utilização das demonstrações financeiras como instrumento de gestão e análise da situação económico-financeira da empresa que são substituídas, em geral, por elementos alternativos de análise;
- Atribui pouca importância à análise das demonstrações financeiras por terceiras pessoas, baseando-se na filosofia de que a informação importante a ser recebida destina-se ao proprietário e não à comunidade económica e financeira do país.

Para os países que acham que a Contabilidade ainda é uma técnica pouco desenvolvida, onde as demonstrações financeiras não têm, digamos, “bagagem” suficiente para uma análise económica e financeira, não servindo deste modo de ferramenta aos vários utentes que necessitam da informação da empresa para tomarem as suas decisões, consideram-se que, se a sua liquidação não resultar em nenhuma contraprestação para a entidade, assemelha-se ao pagamento de dividendos. Mas, a partir do momento em que ocorre a distribuição dos resultados, será agora considerado um encargo para o exercício em que tal operação aconteceu.

Esta teoria não reconhece os efeitos tributários imputáveis às diferenças temporárias, efectuando a sua contabilização no momento em que se paga, isto é, elege o regime de caixa em detrimento do regime do acréscimo e portanto não é aplicada a muitas organizações por não coligar com as suas realidades (actual).

Aqui o imposto sobre os lucros é calculado sobre o resultado tributável, já que o critério da correlação entre rendimentos e gastos não se aplica.

### **3.2. O Imposto como um Custo de Exercício**

A segunda teoria, *a da entidade*, é fundamentada pela classificação de que o imposto deve ser considerado como um custo do exercício.

De acordo com esta teoria, como o nome suscita, o património da entidade é autónomo de o dos sócios e a empresa é uma entidade independente dos seus proprietários, os quais só estão interessados no excedente líquido que resulta das operações inerentes ao seu funcionamento, depois de deduzidos todos os custos, incluindo o do imposto sobre o rendimento.

Esta teoria é a utilizada pelas empresas e é aquela que mais se adequa a realidade actual, pois é também a que vai de encontro aos pressupostos da contabilidade.

O valor contabilístico do imposto a ser reconhecido como custo, como já referimos, é sempre diferente do valor fiscal, ainda que os gastos e rendimentos sejam considerados como tal, tanto na contabilidade como na fiscalidade. O problema surge quando são reconhecidos em exercícios diferentes.

As regras fiscais muitas vezes predominam sobre as normas contabilísticas, uma vez que a fiscalidade rege-se em função do regime/método de caixa, isto é, os rendimentos e os gastos só são reconhecidos, aquando do seu recebimento ou liquidação, tornando-se menos útil aos utentes da informação da empresa, colocando deste modo em causa o seu bom funcionamento, uma vez que o resultado em termos contabilísticos é diferente do encontrado na fiscalidade.

Ainda assim, de acordo com alguns autores, o valor do imposto a ser evidenciado nas demonstrações financeiras deve ser o calculado com base no resultado contabilístico

antes de impostos do período em análise, uma vez que é um custo que está associado directamente com a sua actividade.

De acordo com a *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nº 6 – Elements of Financial Statements*, os impostos sobre o rendimento devem ser considerados como um custo do exercício pois a sua contabilização e o seu reconhecimento resultam em diminuições de activos ou aumentos de passivos e não numa distribuição aos seus detentores, de modo que a informação financeira, económica e monetária apresentada pelas demonstrações financeiras possa ser a mais verdadeira, contribuindo assim para a diminuição das incertezas em relação ao futuro.

Mas para alguns autores, o efeito fiscal das várias operações, calculado sobre o resultado líquido, não é nem custo nem distribuição de resultados, mas sim uma medida de correlação que trata dos ajustamentos entre os vários itens da demonstração dos resultados e que estes mesmos efeitos devem ser relatados nestas demonstrações de resultados do período em que estas operações ocorreram.

#### **4. Métodos da contabilização do Imposto Sobre o Rendimento**

Outrora, o imposto era considerado como uma distribuição de resultados, onde o Estado, mesmo não sendo sócio, assim como os accionistas da empresa, recebia a sua parcela de forma directa ou indirecta, com base no regime fiscal.

Com a evolução da contabilidade e da fiscalidade, o imposto passa também a ser considerado como um custo do exercício, reconhecido deste modo na demonstração dos resultados. De acordo com esta última teoria o imposto sobre o rendimento pode ser contabilizado a partir de dois (2) métodos:

- Método do Imposto a Pagar, e,
- Métodos dos Efeitos Tributários

#### **4.1. Método do Imposto a Pagar**

De acordo com este método, o valor do imposto calculado sobre o resultado tributável, numa base de estimativa a pagar, em princípio irá corresponder ao valor do imposto calculado do ponto vista fiscal e é reconhecido (reportado) directamente nas demonstrações financeiras, contabilizado numa base de regime de caixa.

Este método é utilizado em países onde existe uma menor autonomia entre a Contabilidade e a Fiscalidade, não havendo grandes diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal, uma vez que a Contabilidade e a Fiscalidade não dão grande ênfase à informação verdadeira e apropriada que as demonstrações financeiras devem apresentar, baseando-se, em critérios unicamente jurídicos e não económicos para fazer os registos de um determinado exercício económico, provocando uma “rejeição” por parte dos destinatários dessa informação.

Como já tínhamos referido, embora este método seja muito utilizado pelas empresas, a sua aplicação distorce o resultado líquido, a posição financeira e o desempenho das entidades no período em que o custo do imposto é levado às demonstrações financeiras, uma vez que, o mesmo não incide sobre a totalidade das operações realizadas no período a que dizem respeito, não tendo em consideração as diferenças temporárias que possam existir entre o resultado contabilístico e o resultado tributável.

“Este processo de contabilização encara os impostos sobre os lucros mais na óptica da distribuição de resultados do que na de custos operacionais da empresa, baseando-se, para isso, no pressuposto de que, para haver imposto sobre as empresas, é necessário que haja um resultado positivo. Neste caso, contrariam-se critérios aplicados na contabilidade, como sendo, o do balanceamento entre os gastos e rendimentos e ainda o pressuposto do acréscimo que defendem que as operações inerentes à actividade da entidade/empresa devem ser reconhecidos no período a que dizem respeito, independentemente do seu recebimento ou pagamento<sup>5</sup>”.

---

<sup>5</sup> Maria de Fátima Rodrigues Cravo de Sampaio - Contabilização dos Impostos sobre as Sociedades, pág.67

#### **4.1.1. Alguns argumentos apresentados pelos defensores deste método**

Um dos argumentos apresentados pelos defensores deste método é que, a informação financeira apresentada pelos métodos de contabilização de diferenças temporárias, é por si só enganadora uma vez que, o custo do imposto reconhecido na demonstração de resultados é diferente do que vai ser pago ao Estado.

Um outro argumento apresentado, é que, o imposto não é um custo idêntico aos outros custos, e sim, um custo imposto pelo governo, onde o seu pagamento só ocorre se houver resultados tributáveis, (como é obvio).

Estes defensores criticam ainda, os métodos de contabilização dos impostos utilizados pelas diferenças temporárias, nomeadamente, o do passivos por impostos diferidos (que são as quantias a pagar de impostos sobre os lucros em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis), uma vez que não se sabe a priori se haverá ou não resultados tributáveis no futuro, isto é, assumem-se a ocorrência de acontecimentos que podem não serem realizadas, e caso sejam realizadas, não têm nenhuma certeza que prove que estas mesmas operações irão trazer benefícios futuros para a empresa.

Dada a definição de um passivo (obrigações presentes da empresa provenientes de acontecimentos passados, dos quais da liquidação se esperam que resulte um exfluxo de recursos, incorporando benefícios económicos futuros), os defensores do método do imposto a pagar não consideram o dos passivos por impostos diferidos, um método fiável, pois não existe uma obrigação presente por parte da empresa no momento da contabilização do passivo, logo não há como efectivar o seu pagamento ou até mesmo reduzir o valor do imposto a pagar, no futuro, caso não houver resultados tributáveis.

Aqui pode-se dizer que o método do imposto a pagar, mais uma vez, está a desrespeitar um dos outros pressupostos da contabilidade, o da continuidade, que pressupõe que a empresa, pretende continuar a sua actividade por tempo indeterminado, na qual deve considerar que os períodos de prejuízos são de curto prazo.

Apesar da utilização do método do imposto a pagar ser requerida pela legislação contabilística da maior parte dos países da Europa continental, verifica-se uma forte contestação à sua utilização por parte de conceituados autores, profissionais de contabilidade e organizações internacionais envolvidas no processo de harmonização contabilística.



Para muitos (dos profissionais de contabilidade), o imposto sobre o rendimento deve ser considerado como um custo normal de exploração, a partir do momento em que a empresa gera o lucro, associado à sua actividade, que é, para a maioria o seu objectivo final. E sendo o imposto sobre o rendimento considerado um custo igual aos outros, este deve ter o mesmo tratamento, que os outros custos têm, nomeadamente, estar sujeito a acréscimos, diferimentos e estimativas.

Já que o valor do imposto é calculado com base na correlação entre os rendimentos e gastos constantes na demonstração de resultados, contabilizados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, o mesmo deve ser reconhecido no exercício em que estes foram contabilizados e reconhecidos, para que o pressuposto do acréscimo seja respeitado.

Este método condiciona, por vezes, decisões que as empresas tendem a tomar, uma vez que estas tais decisões poderão ter influências no resultado líquido da empresa, não permitindo deste modo uma comparação dos resultados tanto ao longo da vida da empresa, como relativamente à outras empresas.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) nº12, o imposto sobre as sociedades deve ser incluído na determinação do resultado líquido das empresas. Por este método esta norma preconiza que o encargo do imposto deve figurar na demonstração de resultados pelo valor correspondente à estimativa para impostos sobre os lucros, não figurando, portanto, o valor dos impostos diferidos ou antecipados como contas de balanço, mas em nota explicativa no anexo.

#### **4.2. Os Métodos da Contabilização dos Efeitos Tributários**

Porque o método do imposto a pagar, como vimos atrás, não respeita os pressupostos da Contabilidade, mostrando inadequado em virtude dos efeitos negativos que a sua aplicação pode suscitar na informação financeira apresentada pelas empresas, houve necessidade da criação de novos métodos que apresentassem de uma forma mais verdadeira e apropriada a tal informação financeira das empresas.

Ao contrário do método do imposto a pagar, estes métodos trata do imposto calculado sobre o resultado contabilístico sujeito a imposto, independentemente do período em que torna-se tributável, de modo a que o valor do imposto apresentado nas

demonstrações financeiras corresponde ao valor das operações realizadas no mesmo período.

Estes métodos têm como objectivo principal, atribuir a cada exercício, o valor do imposto que corresponde ao valor dos rendimentos e gastos de um mesmo período, independentemente do montante liquidado com base no resultado tributável. Permite, que o custo do imposto sobre o rendimento seja contabilizado e evidenciado nas demonstrações financeiras de acordo com o regime do acréscimo, e ainda, é considerado como um encargo operacional da empresa, pelo que é contabilizado da mesma forma aos restantes gastos, e não com base no regime de caixa como é feito no método dos impostos a pagar.

Para os países onde há uma maior autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, há muito que se sentia a necessidade da criação de um novo método que permitisse uma correcta periodização do custo do imposto.

É neste contexto que surge os métodos dos efeitos fiscais/tributários, revelando-se de grande importância ao permitir que o custo do imposto seja contabilizado de igual modo aos outros custos, e ainda, considerar que o encargo relativo ao imposto deve incluir, para além do imposto a pagar, calculado sobre a base tributável, o efeito fiscal das diferenças temporárias existentes entre o resultado tributável e o contabilístico antes de impostos.

O facto também de haver a possibilidade de ocorrer alterações no valor do imposto calculado de acordo com taxas estabelecidas pelas autoridades fiscais, fez com que houvesse necessidade de criação de métodos que pudessem tratar dessas diferenças tanto em termos contabilísticos como, em termos fiscais. Foi então, assim que surge o método do diferimento, o da responsabilidade<sup>6</sup> e o valor líquido dos impostos.

---

<sup>6</sup> Também chamado por outros autores, por “Método do Passivo ou dos Passivos por Impostos Diferidos”

#### **4.2.1. Método do Diferimento**

O método do diferimento baseia-se fundamentalmente nas demonstrações de resultados, que são consideradas, pelos defensores deste método, as peças financeiras mais importantes de uma empresa, mesmo que os impostos diferidos nelas incorporados não tenham as características de um verdadeiro activo ou passivo, dando assim, grande importância ao balanceamento entre os rendimentos e os gastos reconhecidos no período, a partir do qual se calcula o valor do imposto a ser pago ao Estado.

Para o cálculo dos efeitos (fiscais) das diferenças tempestivas, este método considera as taxas e as leis fiscais em vigor no período em que as diferenças tempestivas originam-se, não havendo a possibilidade de se fazer quaisquer ajustamentos, caso haja alterações nas taxas ou nas leis fiscais. Este facto dá origem a (um acréscimo de) custos a serem incluídos em período diferente (do) do imposto corrente, consequência, de não haver a possibilidade de ajustar e contabilizar as alterações que podem acontecer.

Como já tínhamos referido, na contabilização dos efeitos tributários, este método não tem em conta as modificações dos efeitos fiscais que possam surgir depois da contabilização dos impostos diferidos, tendo como principal objectivo ajustar o custo fiscal ao resultado contabilístico antes de impostos, situação que poderá provocar distorções entre o imposto teórico e o real. Deste modo, a informação financeira apresentada não permite proporcionar aos seus utilizadores/utentes uma imagem real do imposto a pagar, não respeitando a característica da prudência.

De acordo com a NIC 12, os saldos que apresentam as contas de impostos diferidos ou antecipados são considerados ajustes de periodização de encargos, não representando, portanto, obrigações ou direitos. Por outro lado, a avaliação do direito fiscal deve ser efectuada tendo em conta as condições fiscais do momento, sem possibilidade de ajuste das variações posteriores.

Durante muito tempo o imposto sobre o rendimento foi calculado, com base na correlação entre rendimentos e gastos, contabilizado directamente nas demonstrações financeiras. Com a evolução das exigências tanto a nível contabilístico como fiscal, começou a haver grandes diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal, tornando-se difícil acompanhar essas tais diferenças, situação que foi alvo de muitas críticas.

É devido a essas críticas que surge então, o segundo método dos efeitos tributários, o método da responsabilidade/passivo.

#### **4.2.2. Método da responsabilidade**

Para os defensores deste método, o balanço é o documento mais importante da informação financeira, a partir do qual se dá o cálculo do efeito tributário, calculado através da diferença entre o montante do efeito tributário diferido no início e o respectivo montante no fim do período, acrescido do imposto corrente obtido a partir do resultado tributável do mesmo período, valor este que irá figurar na demonstração de resultados.

De acordo com este método, os impostos diferidos reconhecidos no balanço como débitos ou créditos, resultantes das diferenças existentes entre o resultado contabilístico e o fiscal, são susceptíveis de serem ajustados, de acordo com as regras fiscais que estejam em vigor no momento da sua reversão. E sendo estes considerados como um crédito, representando uma obrigação de imposto, o seu montante deve ser igual ao imposto que será pago no período em que as diferenças temporárias correspondentes se reverterem. Isto é, de acordo com este método, o cálculo do imposto diferido dá-se pela diferença entre o custo do imposto a considerar na demonstração de resultados do exercício, corrigido pelas alterações da taxa de imposto relativamente às diferenças temporárias de períodos anteriores e o montante de imposto a pagar calculado com base no resultado tributável.

“O fundamento deste método reside na consideração de que os efeitos fiscais aliados às diferenças temporárias devem ser entendidos como direitos ou obrigações perante a Administração Fiscal, pelo que devem representar a melhor estimativa dos montantes que serão futuramente deduzidos ou pagos.

No entanto, a aplicação deste método pode provocar consideráveis distorções no exercício em que se verificar alterações da taxa de imposto, mas tal constitui uma consequência necessária para que seja garantido que os impostos diferidos constantes no balanço correspondam a uma estimativa razoável do montante de imposto que eventualmente será pago ou recebido.

Um outro inconveniente, é que, caso a empresa esteja situada num território susceptível de frequentes alterações nas leis fiscais, as suas quantias contabilizadas perdem o seu poder preditivo, tornando-se instáveis, uma vez que os impostos diferidos, activos ou passivos, são afectados em consequência destas alterações, tornando-se complexa a informação fornecida pela Contabilidade, devido à complexidade das leis fiscais.

Não obstante essas dificuldades, este método é, no presente, aquele que tem maior aceitação internacional, pelo facto de os impostos diferidos se encontrarem de acordo com as definições de activos e passivos constantes na Estrutura Conceptual, pela flexibilidade com que se apresentam ao considerem possíveis alterações da lei fiscal e pela permissão de ajustamentos nas demonstrações financeiras de modo a reflectir essas alterações”<sup>7</sup>.

#### **4.2.3. Método líquido do Imposto**

Este método é pouco aplicado e parte do princípio de que os impostos diferidos ou antecipados são correcções que aumentam ou diminuem a quantia escriturada dos activos ou passivos com que estão directamente relacionados, imputando-os ao valor do imposto sobre o rendimento que está associado as diferenças temporárias desses activos ou passivos.

O método líquido do imposto não é propriamente um método de cálculo dos efeitos tributários das diferenças temporárias, pois não implica qualquer pagamento de imposto no futuro. Aparece mais como uma forma de apresentação e contabilização no balanço dos resultados obtidos pelos métodos de impostos a pagar, pelo do diferimento e pelo da responsabilidade.

O fundamento deste método baseia-se no pressuposto de que o valor de um activo cujo custo não seja dedutível fiscalmente é menor que o de outro, idêntico mas dedutível, isto é, caso houver diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade quanto ao método aplicado na depreciação dos activos, deve-se reconhecer os efeitos fiscais relativos a essa diferença para que o activo esteja devidamente valorizado.

---

<sup>7</sup> Fonte: Contabilização dos Impostos Sobre o Rendimento das Sociedades – Maria de Fátima Rodrigues Cravo de Sampaio

Este método incide muito sobre a contabilização dos activos depreciables e utiliza basicamente duas formas para determinar o valor das depreciações que estão relacionados com estes activos.

A primeira forma consiste na realização da quantia escriturada do activo e a tributação dos futuros fluxos de caixa e equivalentes de caixa resultantes de diferenças temporárias passadas que são encaradas como uma redução da quantia escriturada do activo.

A segunda forma de contabilização de um activo depreciable, proferida por este método, é a de que deste originam-se dois tipos de benefícios futuros: um primeiro que deriva da utilização futura do activo na produção de bens e serviços, e o outro resulta de dedução do custo do activo no lucro tributável, ou seja, o custo do activo é composto pelo custo de futuros benefícios de impostos e pelo custo de futuros benefícios das operações.

Apesar deste método não ser reconhecido pelos organismos normalizadores nos diferentes países, os seus defensores argumentam que a sua aplicação tem uma explicação económica, na medida em que consideram que um investimento num activo fixo tangível provoca uma redução no valor do imposto a pagar ao Estado, através do reconhecimento das depreciações (um custo aceite fiscalmente, desde que a taxa aplicada pela contabilidade esteja em concordância com as leis fiscais) e, por outro lado, representa um serviço potencial para a empresa durante a sua vida útil, figurando assim, tanto no balanço como na demonstração de resultados.

### **4.3. Comparação dos métodos**

Depois de analisados os vários métodos de contabilização do imposto sobre os lucros, pode-se afirmar que os futuros sacrifícios fiscais (passivos por impostos diferidos) originados pelas diferenças temporárias tributáveis satisfazem a definição de passivo. O mesmo acontece quanto aos critérios de reconhecimento de activos relativamente aos futuros benefícios fiscais (activos por impostos diferidos) que derivam de diferenças temporárias dedutíveis.

Diante disto, verificámos que o método dos efeitos tributários mostra-se mais adequado à contabilização do imposto sobre os lucros.

O método do imposto a pagar por sua vez é considerado inadequado para esse efeito, podendo, ainda, tornar os resultados das empresas mais voláteis uma vez que da sua utilização não resulta quaisquer tipos de diferenças.

E como já vimos que existem sempre diferenças entre o resultado contabilístico e o fiscal, o não reconhecimento dessas diferenças implica não apresentar de forma adequada a informação financeira das empresas, o que reforça a falta de adequação do método do imposto. E, ainda, por vezes pode até conduzir à redução do passivo relacionado com o montante do imposto e qualquer correcção, para minimizar o impacto do imposto a pagar nas demonstrações financeiras.

O método do valor líquido do imposto, teoricamente, mostra-se também inadequado porque as diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis, originam activos e passivos por impostos diferidos, satisfazendo as definições de elementos de activos e passivos, e devendo ser reflectidas nas DF. De acordo com este método, tal facto não acontece, o que significa, que nas DF são incluídos elementos líquidos daqueles activos ou passivos, não satisfazendo o objectivo da contabilização do imposto sobre os lucros.

Assim, de acordo com a Estrutura Conceptual do SNCRF, não reconhecer activos e passivos por impostos diferidos implica apresentação de DF's distorcidas.

Conclui-se então que o método dos efeitos tributários, baseado nas diferenças entre a base contabilística de activos ou passivos e a correspondente base fiscal faz aumentar a qualidade e a fiabilidade da informação financeira apresentada pelas empresas, ao reflectir estas consequências nas demonstrações financeiras do período em que tais foram originadas.

**Quadro 1 - Comparação dos métodos de Contabilização dos Efeitos Tributários**

<b>Método do Diferimento</b>	<b>Método da Responsabilidade/Passivo</b>	<b>Método Líquido dos Impostos</b>
Orientação para a demonstração de resultados	Orientação para o balanço	Necessidade de usar ou o método da responsabilidade/passivo ou o do diferimento.
Incide sobre diferenças tempestivas	Incide sobre diferenças temporárias	Incide sobre diferenças temporárias ou tempestivas dependendo do método
Os efeitos tributários das diferenças tempestivas são considerados débitos e créditos diferidos de impostos.	Os efeitos tributários das diferenças temporárias são considerados activos e passivos por impostos diferidos.	Os efeitos tributários são considerados como correcções às contas dos activos e passivos com que as diferenças temporárias se relacionam.
Utilizam-se taxas fiscais e leis fiscais do período em que as diferenças tempestivas se originam.	Utilizam-se taxas fiscais e leis fiscais que se esperam estejam em vigor quando as diferenças reverterem.	O uso das taxas fiscais e leis fiscais esperadas depende de como se encara a contabilização dos activos depreciables.
Face a alterações das taxas e leis fiscais os débitos e créditos de impostos não são ajustados.	Os activos e passivos por impostos diferidos são ajustados face a alterações das taxas fiscais e leis fiscais.	As quantias de correcção dos activos e passivos são ajustados face a alterações das taxas e leis fiscais dependendo de como se encara a contabilização dos activos depreciables.
Não é possível o desconto dos saldos dos débitos e créditos diferidos de impostos.	É possível o desconto dos saldos de activos e passivos por impostos diferidos.	O desconto depende de como é encarada a contabilização dos activos depreciables.

Fonte: Cláudio Pais, Impostos sobre os Lucros: A contabilização dos Impostos Diferidos, Lisboa, Áreas Editora, pág.54



Entre a contabilidade e fiscalidade, muitas vezes acontece que os rendimentos e gastos reconhecidos nas demonstrações financeiras pelas empresas, para a determinação do lucro contabilístico não são incluídos no lucro tributável, situação que dá origem a diferenças temporárias e permanentes entre os resultados obtidos, e daí o problema da complexidade na contabilização dos impostos sobre o rendimento.

#### **4.4. Diferenças temporárias e permanentes**

Como temos vindo a frisar ao longo do trabalho, um dos factos que gera diferenças entre a informação financeira fornecida pelas empresas e a gerada pelas autoridades fiscais é a influência que fiscalidade exerce sobre a contabilidade.

Esta influência tem sido um “obstáculo” à comparação das demonstrações financeiras, situação que tem gerado grandes diferenças entre a quantia do lucro tributável e a quantia do lucro contabilístico de um período, e entre a base tributável de um activo ou passivo e a sua quantia escriturada nas demonstrações financeiras.

Se as operações de um determinado período forem registadas na demonstração de resultados, afectando directamente esta demonstração financeira, as diferenças daí provenientes, resultantes da comparação entre o resultado contabilístico e o fiscal, são designadas de diferenças permanentes. Caso estas operações afectarem o balanço, as diferenças resultante da comparação entre a quantia escriturada dos activos e passivos são designadas de diferenças temporárias.

##### **4.4.1. Diferenças Temporárias**

As diferenças temporárias, como já tínhamos referido, são diferenças entre a base tributável (quantia atribuída para finalidades fiscais) de um activo ou passivo e a quantia escriturada (quantia atribuída para efeitos contabilísticos) desse activo ou passivo no balanço que resultam em quantias tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros, quando a quantia do activo ou passivo seja recuperada ou liquidada.

As diferenças temporárias originam-se pelo facto de haver algumas operações que são incluídas em ambos os resultados, mas em períodos diferentes.

Estas diferenças resultam, também, por vezes, da periodização de gastos e rendimentos entre os dois resultados ou, devido à existência de métodos alternativos de valorização

entre a contabilidade e a fiscalidade implicando consequências fiscais futuras, dando assim origem aos activos ou passivos por impostos diferidos<sup>8</sup>, que devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras.

As diferenças temporárias resultam, ainda, quando:<sup>9</sup>

- a) O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores<sup>10</sup>, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais; ou se houver algum ajustamento a ser realizado, é feito de forma diferente, afectando o *trespasse*<sup>11</sup> (*goodwill*). Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até o justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, dá-se uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos;
- b) Os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais, dando origem a um activo ou passivo por impostos diferidos;
- c) O *trespasse* (*goodwill*) resulta numa concentração de actividades empresariais no qual é mensurado como um excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida;
- d) A base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do Governo não tributáveis relacionados com activos; ou

---

<sup>8</sup> De acordo com o SNCRF, Activos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes à:

- Diferenças temporárias tributáveis;
- Reportes de perdas fiscais não utilizados; e
- Reporte de créditos tributáveis não utilizados e,

Passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

<sup>9</sup> Ver SNCRF, NRF 22 – Impostos sobre o rendimento, pág.6

<sup>10</sup> De acordo com o SNCRF, NRF 24 – Concentração de actividades empresariais, Justo Valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção e, que não exista relacionamento entre elas.

<sup>11</sup> SNCRF, NRF 24, o *Trespasse* (*goodwill*) corresponde a benefícios económicos futuros resultantes de activos que não são capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

- e) A quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse.

As diferenças temporárias podem ser:<sup>12</sup>

- a) *Diferenças temporárias tributáveis*, que são aquelas que resultam em quantias tributáveis, na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) em períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperado ou liquidado. Dá-se este tipo de diferenças quando a quantia escriturada do activo excede a sua base tributável ou quando a base tributável de um passivo excede a sua quantia escriturada, traduzindo um excesso de benefícios económicos tributáveis que fluirão para a empresa, relativamente à quantia que será permitida como dedução para efeitos fiscais, partindo do pressuposto de que a empresa irá recuperar a quantia escriturada do activo.
- b) *Diferenças temporárias dedutíveis*, sendo aquelas que resultam em quantias dedutíveis, na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando a quantia escriturada do activo ou passivo seja recuperado ou liquidado. Esta diferença dá-se
1. Ou quando a quantia escriturada do passivo excede a sua base tributável, caso em que se verificam exfluxos de recursos da entidade num período anterior àquele em que parte ou o todo das suas quantias podem ser dedutíveis, na determinação do lucro tributável, partindo do pressuposto de que do reconhecimento do passivo, o mesmo incorporará benefícios económicos futuros;
  2. Ou quando a base tributável de um activo excede a sua quantia escriturada, onde se verifica uma diminuição de benefícios económicos tributáveis que fluirão para a empresa, relativamente à quantia que será permitida como dedução para efeitos tributários.

---

<sup>12</sup> Cláudio Pais – Impostos sobre os Lucros – A contabilização dos Impostos Diferidos, páginas 27, 28, 29 e 30

Nas diferenças temporárias, a contabilidade e a fiscalidade são “reconciliáveis” ao longo do tempo, podendo resultar de:

Diferenças de tempo – “*Timing Differences*” – que resultam de factos que afectam o rendimento tributável e o resultado contabilístico noutro período. É o caso de uma dedução efectuada com fins fiscais e depreciação constante para efeitos contabilísticos. Esta situação ocorre quando a lei fiscal autoriza a liberdade de depreciação, (100%), para certos activos fixos, quando contabilisticamente se segue um critério de depreciação económica, provocando uma diminuição do imposto a pagar que será contabilizado como imposto diferido.

Outra situação resultante das diferenças de tempo, é o caso de gastos contabilísticos que não são considerados gastos fiscais no ano respectivo mas em exercícios seguintes. É o caso da contabilização de uma perda por imparidade para cobrança duvidosa em 100%, que a característica da prudência aconselha, enquanto a lei fiscal considera, somente, 25%. Neste caso o gasto contabilístico é superior ao gasto considerado para efeitos fiscais, pelo que haverá que corrigir a base tributável, dando origem a um imposto antecipado.

Estas diferenças afectam o lucro tributável, o capital próprio da empresa e os impostos não só no exercício em que originaram, mas também nos exercícios em que as operações são aceites fiscalmente, tendo então um carácter temporário, causando problemas à contabilidade, quanto à aplicação e aceitação dos pcga’s por parte da fiscalidade.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade assim como a NRF 22 – Norma de Relato Financeiro do SNCRF, os activos e passivos por impostos diferidos resultantes das diferenças temporárias devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras. Portanto um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias, excepto até o ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:

- (a) O reconhecimento inicial do trespasse (goodwill), ou
- (b) O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
  - i) Não seja uma concentração de actividades empresariais; e

- ii) Não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

#### **4.2. Diferenças permanentes<sup>13</sup>**

As diferenças permanentes derivam do facto da contabilidade e da fiscalidade se mostrarem divergentes e irreconciliáveis relativamente à consideração de determinados gastos e rendimentos, apresentando deste modo um carácter definitivo e irreversível. Estas diferenças não suscitam qualquer problema em termos contabilísticos, pois, ao determinarem uma redução ou um aumento definitivo do valor do imposto suportado pela empresa, o seu efeito extingue-se no exercício em que ocorrem, não dando origem a impostos a pagar ou a recuperar no futuro.

As diferenças permanentes que contribuem para redução do valor do imposto verificam-se sempre que ocorram gastos dedutíveis fiscalmente mas não reconhecidos pela contabilidade, ou rendimentos reconhecidos contabilisticamente mas não reconhecidos fiscalmente.

As diferenças permanentes que contribuem para aumento do valor do imposto, relacionam-se com a existência de gastos não aceites fiscalmente mas reconhecidos contabilisticamente, ou rendimentos considerados fiscalmente mas não reconhecidos pela contabilidade.

Estas diferenças propõem que o imposto seja calculado utilizando o pressuposto do acréscimo na exacta forma em que se aplica à imputação temporal dos gastos e dos rendimentos.

Segundo este método, o custo que representa o imposto sobre as sociedades é calculado sobre a base do resultado contabilístico, acrescentando ou deduzindo as chamadas diferenças permanentes. Estas diferenças não dão origem à antecipação ou deferimento de imposto afectando, somente, o seu quantitativo.

As diferenças permanentes podem ser originadas, designadamente, pelas seguintes situações:

---

<sup>13</sup> Maria de Fátima Rodrigues Cravo de Sampaio – Contabilização do Imposto Sobre o Rendimento das Sociedades – págs. 53 e 54.

a) Gastos contabilísticos que não são considerados fiscalmente dedutíveis, como por exemplo:

- As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juízos compensatórios;
- As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- As despesas de representação quando exageradas;
- Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial;
- As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento, etc;

b) Gastos fiscais que não foram registados como gastos contabilísticos (encontra-se nesta situação as chamadas gratificações/distribuição de resultados por apuramento do resultado do exercício, atribuídas em assembleia geral; trata-se assim, de uma variação patrimonial negativa que se regista contabilisticamente como uma aplicação de resultado, pelo que exige um ajuste extra contabilístico de carácter negativo sobre o resultado contabilístico, diminuindo a base tributável do imposto).

c) Rendimentos contabilísticos que não são considerados como rendimentos fiscais (insere-se nesta situação as mais valias realizadas relativamente a elementos do activo fixo);

d) Rendimentos fiscais que não se registaram com os rendimentos contabilísticos, como por exemplo as aquisições a título oneroso, bem como os subsídios, quando são corrigidos extra-contabilísticos para efeitos fiscais.

#### **4.5. Reconhecimentos dos efeitos tributários**

As diferenças temporárias resultantes da utilização destes métodos podem ser contabilizados/reconhecidos de forma total ou parcial.

#### **4.5.1. Reconhecimento total**

No reconhecimento total, reconhece-se todos os efeitos tributários das transacções e eventos no mesmo período em que as transacções e eventos são incluídos nas demonstrações financeiras.

Estes efeitos tributários reconhecidos relacionam-se com transacções e eventos que já ocorreram (uma das características da definição<sup>14</sup> de activo e passivo) afectando deste modo o custo do imposto do mesmo período.

Este método parte do pressuposto de que qualquer diferença temporária gera um efeito fiscal, pelo que haverá sempre a necessidade de contabilizar impostos diferidos. Permite a inclusão dos efeitos fiscais de todas as diferenças temporárias em impostos diferidos activos e passivos, independentemente da sua importância e do seu carácter de recorrência, privilegiando a demonstração de resultados em detrimento do balanço. Este método possibilita ainda, relacionar de forma directa o custo do imposto sobre o rendimento com o resultado contabilístico realizado num determinado período.

O reconhecimento total baseia-se em medidas/critérios como a:

- a) Correlação entre os gastos e rendimentos – onde os efeitos fiscais relacionados com os gastos e rendimentos devem ser contabilizados nas mesmas contas de resultados que reflectem os gastos e os rendimentos que os provocaram. E os activos e passivos por impostos diferidos resultantes da correlação entre o resultado contabilístico e o tributável devem ter também o mesmo tratamento; e,
- b) Continuidade da empresa – como se supõe que a empresa opera por período ilimitado, há um longo tempo para que a reversão se efectue, portanto as diferenças surgidas num determinado exercício afectam períodos seguintes impondo-se, por isso, a periodização do imposto.

---

<sup>14</sup> Segundo o SNCRF um Passivo “é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos”.

Activo “é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

#### **4.5.2. Reconhecimento parcial**

No reconhecimento parcial, só se reconhecem os efeitos tributários de diferenças temporárias, quando se espera que aqueles se realizem em períodos futuros próximos, considerando que, nem sempre as diferenças se revertem ao longo do tempo.

Esta técnica estabelece que o reconhecimento do imposto entre períodos só deve compreender as diferenças temporárias reversíveis num período de três a cinco anos, não devendo fazer qualquer reconhecimento para as diferenças com períodos de reversão maiores.

Note-se que o problema do reconhecimento parcial reside na estimativa do tempo futuro em que os impostos diferidos podem traduzir-se em activos ou passivos, onde pode-se fazer uma distinção, entre diferenças temporárias realizadas a curto prazo e as realizadas a longo prazo. Para as diferenças temporárias realizadas a curto prazo, deve-se fazer a contabilização dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias, pois, estas diferenças surgem da correlação entre gastos/rendimentos quando encarados na óptica fiscal e na óptica contabilística.

Como já tínhamos referido este método não tem em conta as diferenças temporárias cuja reversão seja superior a períodos de três/cinco anos, não fazendo qualquer reconhecimento para as diferenças temporárias de longo prazo, a não ser que existam evidências fortes da sua reversão.

Este método considera que o custo do imposto de um determinado período contabilístico não deve ser afectado por tais diferenças (temporárias) que possivelmente não se reverterão no futuro.

Segundo os defensores do método líquido dos impostos, se se mensurar os efeitos tributários resultantes da sua utilização com base nas taxas e leis fiscais esperadas para o período em que as diferenças temporárias revertem, faz-se com que as demonstrações financeiras espelhem de forma mais fidedigna a informação fornecida pela entidade. Caso forem mensurados com base em processos de atribuição do custo de activos depreciables, tal facto já não acontece, porque o custo do benefício tributário é imputado às operações, quando o benefício for/está realizado.

Um outro método utilizado para a mensuração dos efeitos tributários é o baseado no valor presente. A partir deste método, os activos são registados pelo valor presente das



futuras entradas líquidas de caixa que se espera que os elementos gerem no decurso normal das actividades. Este método só se adequa ao método líquido do imposto se incidir sobre a realização da quantia escriturada de activos depreciáveis e não sobre a atribuição do custo destes aos benefícios de imposto quando os benefícios são realizados e o custo se extinguiu.

## **5. Alguns dos Normativos Contabilísticos Relacionados com o Imposto Sobre o Rendimento**

*NIC 12 – Impostos sobre o rendimento (IASB) e NRF 22 – Impostos sobre o rendimento (Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro)*

O objectivo destas normas é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. E o principal assunto na contabilização dos impostos sobre o rendimento é o de como contabilizar as consequências dos impostos correntes e futuros de:

- a) Recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos na balanço de uma empresa; e
- b) Transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma empresa.

Segundo estas normas, está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que uma empresa que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Assim, estas normas exigem que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos) se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais.

Exigem, ainda, que as empresas contabilizem as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma maneira que contabilizam as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim sendo, os efeitos de tributação relacionados com as transacções e outros acontecimentos reconhecidos nas demonstrações de resultados, devem também ser reconhecidos nas mesmas demonstrações de resultados.

Os efeitos fiscais que resultam de transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio devem ser reconhecidos também no capital próprio. Assim, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia do trespasse ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida do custo da concentração.

*FASB 109 – Financial Accounting Standard Board – “Accounting for Income Tax”*  
(Contabilização dos impostos sobre lucros)

Esta Norma tem como objectivo estabelecer normas de contabilidade financeira e de relato para os impostos sobre o rendimento e as suas consequências fiscais, destacando:

- Rendimentos, gastos, ganhos e prejuízos que estão incluídos nos rendimentos tributáveis e anos anteriores e que são reconhecidos contabilisticamente em anos seguintes.

*Directriz Contabilística (DC) nº 28 – Impostos sobre o Rendimento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)*, que igualmente, como as outras normas, visa contabilizar os impostos sobre o rendimento, liquidáveis no País ou fora dele, em termos de reconhecimento e de mensuração.

No tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, esta DC, preconiza os métodos dos efeitos tributários, que para além de contribuir para uma informação mais fiável, harmoniza-se com os procedimentos contabilísticos que obriga que seja efectuada a necessária periodização do resultado e a apropriada expressão da quantia do capital próprio, em conexão com as quantias adoptadas no registo contabilístico dos elementos do activo e passivo e tendo em atenção as diferenças entre aquelas quantias e as respectivas bases tributáveis. Contesta o método dos impostos a pagar, no tratamento da problemática dos impostos sobre o rendimento, uma vez que a sua utilização não permite apresentar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados.

## **6. CASO PRÁTICO – (EXEMPLO ACADÉMICO)**

Como referimos no trabalho, em Cabo Verde o método utilizado é o do imposto a pagar, não havendo deste modo lugar à contabilização de impostos diferidos que resultam da utilização do método dos efeitos tributários. Perante isto, e, a partir de um exemplo académico, tentaremos demonstrar os efeitos da contabilização dos impostos diferidos nas demonstrações financeiras das entidades.

Temos como exemplo a empresa “ANÓNIMA” com as seguintes informações:

A empresa “ANÓNIMA, SA” apresentou, em 2008, um resultado contabilístico de 100.000 contos (antes de impostos). Durante o ano, realizou as seguintes operações:

1. Adquiriu em 01/05/2008, 1.000 acções próprias por 6,5 contos. O valor nominal das acções é de 5 contos. Em 15/12/2008, a empresa decide vender aquelas acções, tendo recebido um valor total de 7.000 contos.
2. Por lapso, durante o exercício de 2007, não foi contabilizada uma factura sobre um cliente relativa à venda de mercadorias, no valor de 100.000 contos. O registo daquela factura ocorreu apenas em Março de 2008.
3. Foi contabilizada uma factura de um serviço prestado à empresa no valor de 20.000 contos que, por erro, não havia sido registada em 2007.
4. A sociedade alienou, em 2008, por 30.000 contos, um bem do seu activo imobilizado que havia adquirido, em 2005, por 40.000 contos. As amortizações acumuladas contabilizadas até à data eram de 12.000 contos. O factor de correcção monetária é de 1,05. A empresa irá reinvestir o valor da mais valia.
5. A empresa pagou as seguintes despesas:
  - 1.000 Contos de multas e juros compensatórios (não aceites fiscalmente);
  - 200 Contos relativos à quota anual para a associação empresarial ( aceites em 150% para efeitos fiscais);
  - 1.000 Contos de ajudas de custo aos trabalhadores (não aceites fiscalmente).

6. Capitalizou 10.000 contos de despesas de investigação e desenvolvimento. Contudo, fiscalmente considerou-as como custo de 2008. Contabilisticamente, essas despesas podem ser amortizadas em 5 anos.

7. Possui uma participação num Agrupamento Complementar de Empresa (ACE), sem influência significativa. Durante o ano de 2008, o ACE apurou um prejuízo tendo sido imputado fiscalmente à participação da empresa LAPTOP, no valor de 50.000 contos.

8. Constituiu uma perda por imparidade para clientes de cobrança duvidosa no valor de 50.000 contos (valor total do crédito), só aceite, para efeitos fiscais, em 25% daquele valor. Constituiu também uma perda por imparidade para garantias pós-venda no montante de 1.500 contos, não aceites fiscalmente nesse ano. (Considerando ainda que, durante 2009, o cliente continuou a ser considerado de cobrança duvidosa, tendo o valor aceite como custo fiscal aumentado para 75%. O resultado do exercício foi de 50.000 contos e a taxa de imposto é de 30%. Durante 2010, o crédito do cliente foi considerado incobrável. O resultado líquido do exercício foi de 15.000 contos e a taxa de imposto de 30%);

9. Recebeu um subsídio para a compra de um terreno no valor de 100.000 contos. O custo de aquisição do terreno foi de 120.000 contos. Um dos requisitos de atribuição do subsídio é a impossibilidade de a empresa alienar o terreno durante 5 anos, período durante o qual o subsídio seria reconhecido, de forma constante e gradual, para efeitos fiscais;

10. Introduziu um plano de benefícios de reforma sem fundo constituído, tendo reconhecido um custo do exercício com esse plano no valor de 100.000 contos. Não foi pago qualquer valor aos trabalhadores, pelo que, esse custo não foi aceite fiscalmente.

Pretende-se que proceda ao registo dos movimentos relativos aos impostos correntes e diferido, considerando uma taxa de imposto de 30%.

## Resolução

1.

Descrição	Valor
Valor Aquisição Acções	6.500
Valor Nominal	5.000
<i>Desconto Prémio</i>	1.500

### *Contabilização:*

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Acções Próprias – Valor Nominal	521		5.000
Acções Próprias – Descontos e Prémios	522		1.500
Depósitos a Ordem		12	6.500
Reservas Livres	581		5.000
Reservas Indisponíveis		588	5.000

A empresa decide vender as acções de Valor Nominal de 5000 contos por 7000 contos, resultando assim uma diferença de 2000 contos que correspondem ao valor de Descontos e Prémios.

### *Contabilização da venda das acções e o respectivo ganho com a venda:*

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Depósitos a Ordem	12		7.000
Acções Próprias – Valor Nominal		521	5.000
Acções Próprias – Descontos e Prémios		522	2.000
Acções Próprias – Descontos e Prémios	522		500
Reservas Livres		581	500

- 2) Contabilização factura cliente (Correcção erro fundamental – este lançamento dá origem à uma variação patrimonial positiva no resultado contabilístico):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Clientes	21		100.000
Resultados Transitados		591	100.000

- 3) Contabilização factura fornecedor (Correcção erro fundamental – à semelhança do lançamento anterior, este também, dá origem à uma variação patrimonial, mas, negativa, dando origem à uma diferença definitiva):

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Resultados Transitados	591		20.000
Fornecedores		22	20.000

- 4) Mais/Menos Valia Contabilística = Valor Venda – (Valor Aquisição – Amortizações Acumuladas)

$$\text{Mais/Menos Valia Contabilística} = 30.000 - (40.000 - 12.000) = 2000$$

$$\text{Mais/Menos Valia Fiscal} = \text{Valor Venda} - (\text{Valor Aquisição} - \text{Amortizações Acumuladas}) * \text{Coeficiente de Correcção Monetária}$$

$$\text{Mais/Menos Valia Fiscal} = 30.000 - (40.000 - 12.000) * 1,05 = 600$$

A Mais Valia Fiscal é tributada em 50%, pelos outros 50% irão concorrer para a determinação do resultado contabilístico; temos então:

$$\text{Mais valia fiscal} = 600 * 50\% = 300$$

- 5) As multas não aceites pelo fisco irão aumentar o valor do resultado contabilístico; → +1000 ao resultado contabilístico

$$\text{Quota} = 200 * 150\% = 300 \rightarrow 200 - 300 = - 100 \text{ ao resultado contabilístico}$$

Ajudas de custos não aceites fiscalmente  $\rightarrow +1000$  ao resultado contabilístico

- 6) Em termos fiscais consideram todo o valor, isto é os 10.000 contos, mas no resultado contabilístico temos o seguinte:

$$\text{Despesas investigação} = 10.000/5 = 2000 \rightarrow 10.000 - 2.000 = 8.000$$

- 7) Participação na ACE:

Valor Aquisição = 150.000 contos

Base Tributável = 150.000 – 50.000 = 100.000

Como o resultado contabilístico é maior do que a base tributável, tal facto implica que a empresa tenha de pagar mais impostos.

- 8) *Perda por imparidade para Clientes –*

Em 2008 temos:

Custo contabilístico = 50.000

Custo fiscal =  $50.000 * 25\% = 12.500 \rightarrow \text{Diferença temporária dedutível} = 50.000 - 12.500 = 37.500$

Reversão da diferença:

Custo contabilístico = 0

Custo fiscal = 37.500

Resultado Contabilístico – Reversão Diferença = Resultado Fiscal  $\rightarrow 50.000 - 37.500 = 12.500$

Como o resultado fiscal é maior que o contabilístico, implica que a empresa pague menos impostos.

*Perda por imparidade para Garantia pós venda:*

Em 2008:

Custo contabilístico = 1.500

Custo fiscal = 0  $\rightarrow$  uma diferença temporária dedutível de 1.500 contos, que implique que a empresa pague menos impostos.

Reversão da diferença:

Custo contabilístico = 0

Custo fiscal = 1500 → Resultado fiscal < Resultado contabilístico → pagar menos impostos

9) Recebimento subsídio

- Contabilisticamente, temos:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Depósitos Ordem	12		100.000
Reservas		58	100.000

- Fiscalmente:

$100.000 / 5 \text{ Anos} = 20.000 \text{ contos/ano}$  →  $100.000 - 20.000 = 80.000$  → trata-se de uma diferença temporária tributável

Determinação do Resultado Contabilístico, tendo em conta estas operações:

Resultado Contabilístico = 100.0000	Diferenças a acrescer	Diferenças a deduzir
Ganho venda acções → variação patrimonial positiva	500	
Correcção erro → variação patrimonial positiva	100.000	
Correcção erro → variação patrimonial negativa		20.000
Mais valia contabilística		2.000
Mais valia fiscal	300	
Multas não aceites fiscalmente	1.000	
Dedução quota permitida para efeitos fiscais		100
Ajudas de custo não aceites fiscalmente	1.000	
Despesas de Investigação e Desenvolvimento não reconhecidos contabilisticamente		8.000



Dedução de prejuízos		50.000
Perdas por imparidade de clientes não aceites fiscalmente	37.500	
Perdas por imparidade de garantias pós venda não aceites fiscalmente	1.500	
Valor do subsídio que deveria ser considerado para efeitos contabilísticos	20.000	
Custos não aceites fiscalmente (plano de benefícios não distribuídos)	100.000	

Portanto, o Resultado Contabilístico = 281.700 contos

Contabilização do Imposto Corrente:  $\rightarrow 281.700 * 30\% = 84.510$

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Imposto sobre o rendimento	5932		54.360
Reservas	58		6.150 <sup>15</sup>
Resultados Transitados	591		24.000 <sup>16</sup>
Estados e Outros Entes Públicos		241	84.510

Contabilização dos Impostos Diferidos:

Cálculo das diferenças

Diferenças Temporárias	Diferenças Dedutíveis
Operação 6) $\rightarrow 8.000 * 30\% = 2.400$	Operação 8) $\rightarrow 39.000 * 30\% = 11.700$
Operação 7) $\rightarrow 50.000 * 30\% = 15.000$	Operação 10) $\rightarrow 100.000 * 30\% = 30.000$
Operação 9) $\rightarrow 80.000 * 30\% = 24.000$	
<b>Total Passivos por Impostos Diferidos = 41.400</b>	<b>Total Activos por Impostos Diferidos = 41.700</b>

Contabilização das diferenças

<sup>15</sup> Conta 58 – Reservas  $\rightarrow 500 + 20.000 = 20.500 * 30\% = 6150$

<sup>16</sup> Conta 591 – Resultados Transitados  $\rightarrow 100.000 - 20.000 = 80.000 * 30\% = 24.000$

<b>Descrição</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>	<b>Valor</b>
1) Passivos por Impostos Diferidos	591	2642	2.400
2) Passivos por Impostos Diferidos	591	2642	15.000
3) Passivos por Impostos Diferidos	58	2642	24.000
4) Activo por Impostos Diferidos	2641	591	11.700
5) Activo por Impostos Diferidos	2641	591	30.000

## **7. Conclusões**

O principal ponto de discussão dos impostos sobre os rendimentos prende-se com a sua contabilização nas demonstrações financeiras. Este problema surge devido ao facto das normas contabilísticas e fiscais, respectivamente, serem diferentes no que tange à determinação das demonstrações financeiras, afim do apuramento do valor do imposto a pagar/recuperar.

Os países em que os sistemas contabilísticos são influenciados por normas fiscais têm um tratamento mais restritivo, quer em termos temporais quer contabilísticos, da problemática dos impostos sobre o rendimento. Daí que as divergências que se verificam entre o resultado contabilístico e o tributável são insignificantes, pelo que as empresas, geralmente, reconhecem os impostos com base no resultado tributável, não reconhecendo impostos diferidos; é caso do nosso país.

Pudemos verificar que dependendo do grau da influência da fiscalidade exercida sobre a contabilidade, diferentes países adoptam-se determinados sistemas de contabilização dos impostos, dando ou não, origem à diferenças que dependendo da sua natureza podem ser classificadas como permanentes ou temporárias.

As diferenças permanentes não se revertem ao longo do tempo, pelo que não suscitam quaisquer tipos de problemas quanto à sua contabilização. As temporárias por se reverterem num determinado período de tempo, tornam complicada a sua contabilização por não saber à priori o momento exacto da sua reversão.

Para contabilizar estas diferenças, propõem-se os métodos dos efeitos fiscais, os quais estão subjacentes, dois métodos: o método do diferimento, que considera a demonstração de resultados a demonstração financeira mais importante, e, caso haja alterações na taxa do imposto este método permite fazer qualquer ajustamento às diferenças reconhecidas; e o método da responsabilidade, que permite o reconhecimento de alterações na taxa do impostos (caso houver), de modo que o balanço represente uma imagem verdadeira e a mais próxima da realidade, demonstração esta, considerada por este método a mais importante.

Dos métodos analisados para o reconhecimento das diferenças, verifica-se que o do reconhecido total mostra-se mais adequado do que o do reconhecimento parcial, uma vez que, dá uma maior transparência e veracidade à informação financeira apresentada,

ao permitir o reconhecimento de todos os efeitos tributários das transacções e eventos no mesmo período em que as transacções e eventos são incluídos nas demonstrações financeiras.

*Sobre o exemplo académico:*

Como vimos atrás o método dos impostos a pagar para além de provocar distorções nas demonstrações financeiras, não respeita os pressupostos contidos na Estrutura Conceptual da SNCRF;

Como pudemos observar, o método do efeitos tributários/fiscal confirma ser o mais adequado, uma vez que proporciona uma análise de rentabilidade mais consistente, atendendo a que, na contabilização dos imposto, observa os pressupostos da especialização dos exercícios e da correlação entre os rendimentos e gastos, e ainda tem subjacente o pressuposto da continuidade.

Pode, contudo, acontecer que nos exercícios económicos seguintes, as importâncias contabilizadas como impostos diferidos sejam passíveis de ajustamentos face a alterações fiscais que forem introduzidas pela Administração Fiscal e pela própria empresa nos critérios que haviam sido aplicados. Assim podem ocorrer situações de aumento ou diminuições tanto nos passivos, como nos activos por impostos diferidos.

## Referências Bibliográficas

BENTO, José; MACHADO, José Fernandes – *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*  
Outubro 2002, 26ª Edição

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério – *Elementos de Contabilidade Geral* – 20ª Edição, Dezembro 2002, ISBN: 972-8472-38-2

DE SAMPAIO, Maria de Fátima Rodrigues Cravo – *Contabilização do Imposto Sobre o Rendimento das Sociedades* – Vislis Editora, Lda. – Dezembro 2000 – ISBN 972-52-0104-3

E CUNHA, Carlos Alberto da Silva; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela de Lima – *A Problemática do Reconhecimento e Contabilização do Impostos Diferidos* – Áreas Editora SA – Abril 2004 – ISBN 972-8472-65-X

SÁ, Eduardo Silva – *Normas Internacionais de contabilidade – Da teoria á pratica* – Novembro 2004 – Manufactura, Lda.

IASB. NIC – 12 – Imposto sobre o rendimento

SANTIAGO, Carlos – Plano Oficial de Contabilidade Comentado – Edição Actualizada em 2004 – 10ª Edição

Novo Normativo Contabilístico – Boletim Oficial (B.O.) Iª Série – Nº 48 – 3º Suplemento

PAIS, Cláudio – *Impostos Sobre os Lucros – A Contabilização dos Impostos Diferidos*. Áreas Editora – 2000 – Britográfica, Lda. -Camarate ISBN 972-8472-09-9.

### Sites:

Revista de Contabilidade e Finanças Outubro/Dezembro 1996 – Disponível em:  
<http://www.infocontab.com.pt>